



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13971.722397/2014-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.068 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria IRPF. GANHO DE CAPITAL.
Recorrente GERALDINA MARIA BONA CORREIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

Incide o imposto de renda sobre o ganho de capital obtido na alienação de participação societária.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a fraude, o percentual da multa de ofício deve ser duplicado.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício integra o crédito tributário, logo está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso. No mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial ao recurso para afastar os juros sobre a multa. Vencidos, em primeira votação, os conselheiros Carlos Alexandre Tortato e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Relatora e Presidente.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Andrea Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, fls. 3/13, que exige do contribuinte R\$ 454.725,07 de imposto, acrescido de multa de ofício qualificada de 150% e juros moratórios, em razão da apuração de “GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS”, devido à omissão de ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

Conforme relatório fiscal de fls. 15/69, tem-se que:

A fiscalização teve como escopo o recebimento de lucros em montante desproporcional à participação societária, recebidos da Indústria Química Dipil Ltda, no ano de 2010.

A fiscalizada tinha uma participação societária de 49% do capital social da Indústria Química Dipil Ltda, entretanto sua participação na distribuição dos lucros em 2010 foi superior a 95%.

Analisando-se os livros contábeis eletrônicos da empresa (obrigada a realizar escrituração digital, no formato SPED), consta a escrituração da citada distribuição de lucros, sendo que a maior parte do valor, R\$ 5.163.181,91, foi distribuída conforme lançamento contábil realizado em 26/11/10, em cujo histórico constava apenas “conf ATA Reunião Quotistas 26/11/2010”.

Esta reunião, realizada no fim de novembro de 2010, ocorreu apenas cinco dias antes da alienação da totalidade das quotas de capital (538.118 quotas) da contribuinte fiscalizada para o outro sócio da Indústria Química Dipil, seu ex-marido Alberto Correia, ocorrida em 1/12/10, conforme 18ª Alteração Contratual da empresa. No contrato particular desta alienação consta que as quotas foram alienadas pelo mesmo valor que foram integralizadas, R\$ 538.118,00, visto que o valor de cada quota era de R\$ 1,00, não havendo, desse modo, apuração de ganho de capital na alienação.

Suspeitou-se então de uma simulação com intuito de remunerar a sócia Geraldina pela alienação de suas quotas de capital sem apurar ganho de capital tributável, sob o manto de distribuição de lucros, que foi declarada como rendimento isento.

Foi também verificada a alienação de participação societária de outra empresa em que a contribuinte era sócia, ALG Preservantes de Madeira Ltda, que também ocorreu em 1/12/10 e pelo valor nominal de integralização de quotas, R\$ 980,00. Nesta empresa também figurava como sócio seu ex-marido Alberto Correia.

Foi solicitado à fiscalizada o contrato particular dessa cessão das quotas, a qual havia sido informada na Cláusula 1ª da 2ª Alteração Contratual da empresa ALG Preservantes de Madeira Ltda, CNPJ nº 12.120.144/0001-60. Contudo, na resposta a esta intimação, os referidos contratos particulares de alienação das quotas não foram entregues pela contribuinte, nem houve justificativa por parte da contribuinte a respeito. Assim, não ocorreu a confecção dos contratos, ficando implícito que tais alienações ocorreram como constam na 18ª

Alteração Contratual da Indústria Química Dipil e na 2ª Alteração Contratual da Empresa ALG Preservantes de Madeira Ltda.

Retornando à suposta distribuição desproporcional de lucros, descreve a autoridade autuante que, na Ata da Reunião de Quotistas da empresa Indústria Química Dipil Ltda, realizada em 26/11/10, foi aprovada a distribuição de lucros de forma desproporcional à participação societária da empresa. Conta que a participação de Geraldina Maria Bona Correia era de 49% (538.118 quotas) do capital social, porém, nessa reunião, em que pese à disposição contrária existente no Contrato Social, aprovou-se uma distribuição desproporcional de lucros de R\$ 4.974.376,36, relativos a lucros acumulados de exercícios anteriores, mais R\$ 188.805,55 apurados em balancete datado de 31/10/10.

A distribuição acordada nessa reunião foi extraordinária, ou seja, realizada além do pagamento das parcelas normais de dividendos, que estavam sendo realizadas dentro da proporção normal de cada sócio no capital social da empresa.

Desse modo, concluiu-se que essa distribuição de lucros extraordinária, fez com que a proporção de dividendos distribuídos nesse ano-calendário fosse bastante desigual, cabendo à sócia Geraldina um percentual de 95,49% do total, enquanto o outro sócio, Alberto Correia, ficou com menos de 4,51%.

A 16ª Alteração Contratual da Indústria Química Dipil, vigente na data da citada distribuição dos lucros, prevê na sua cláusula de nº 28 que após a apuração do resultado caberá aos sócios, na proporção de suas quotas, os lucros ou perdas apurados. Assim, a parcela dos lucros que excedeu o montante a que teria direito, segundo estipulado no contrato social da Indústria Química Dipil, deveria ter sido tratada como rendimento tributável, na fonte e no ajuste anual.

Há outros indícios de que a distribuição de lucros teria sido uma simulação. Na ata da reunião realizada 26/11/10, chama a atenção a disposição pouco usual levada a efeito pelos sócios para o pagamento dessa alegada distribuição de lucros, no valor de R\$ 5.163.181,91, contida na citada Ata, conforme abaixo:

- R\$ 2.826.00,00 a serem pagos em 65 parcelas mensais, vencendo a primeira parcela em 20/6/11 até o vencimento da última parcela em 20/10/16; Seriam vinte parcelas de 29.000,00, quarenta e quatro parcelas de R\$ 50.000,00 e uma parcela de R\$ 46.000,00.
- R\$ 350.002,86, mediante a transferência de dois imóveis de propriedade da Indústria Química Dipil, de matrículas 20.288 e 25.227;
- R\$ 1.029.601,97 referente à quitação integral de contratos de financiamentos (finames) firmados pela empresa ACG Transportes e Logística Ltda, CNPJ nº 07.975.685/0001-30, em que a contribuinte fiscalizada é sócia desde abril de 2006, com 47,50% do capital, junto ao Banco Volkswagen S/A e ao Banco Bradesco;
- R\$ 622.574,38 a serem pagos através da cessão de direitos do saldo dos contratos de mútuo, firmados entre a Indústria Química Dipil e a Lavizoo Laboratórios Vitamínicos e Zootécnicos Ltda, CNPJ 49.637.994/0001-40, empresa em que a contribuinte também participa com 35% de seu capital social;

- R\$ 100.000,00 em espécie, com pagamento a ser realizado no decorrer do ano-calendário de 2011;
- R\$ 165.000,00 a serem pagos em 20 parcelas de 8.250,00, sendo o vencimento da primeira em 25/9/11 e a última em 25/4/13;
- R\$ 70.002,70 a serem pagos através da cessão de direitos do adiantamento a fornecedor, firmado entre a Indústria Química Dipil, na qualidade de credora, e a Lavizoo Laboratórios Vitamínicos e Zootécnicos Ltda, na qualidade de devedora.

Verificando-se a contabilidade digital da Indústria Química Dipil dos anos-calendários de 2010 à 2012 constatou que, de forma geral, os valores referentes à distribuição de lucros são pagos de forma imediata pela empresa, não permanecendo nenhum saldo no passivo para pagamento futuro, de forma divergente da situação criada pela Ata da Reunião de Quotistas, em que o valor extraordinário de R\$ 5.163.181,91 foi contabilizado a crédito de contas do Passivo Circulante e do Passivo Exigível a Longo Prazo, ou seja, com saldo a pagar em exercícios futuros.

Nas DIPJ (Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) da Indústria Química Dipil mostram um montante praticamente uniforme desde o ano calendário 2005, em termos de distribuição de lucros, perfazendo uma média aproximada de R\$ 500.000,00 anuais. Todavia, forte discrepância se observa, no ano-calendário 2010, em que foi distribuído R\$ 5.656.756,69.

A DIPJ do ano-calendário anterior, encerrado em 31/12/09, aponta para um patrimônio líquido da empresa de R\$ 5.305.219,99, incluídas as reservas de lucros acumulados. Assim, verifica que a empresa distribuiu na ocasião em análise quase a totalidade do patrimônio total da empresa.

A receita de vendas da empresa no ano-calendário em que a contribuinte vendeu sua participação societária foi de R\$ 29,7 milhões. Dessa maneira, no seu entender, é bem pouco crível que uma empresa com tal faturamento e um patrimônio declarado de mais de 5 milhões, tenha sido alienada por pouco mais de R\$ 500 mil, o que reforçou o entendimento de que houve uma simulação para ocultar a ocorrência do fato gerador do ganho de capital.

No que se refere ao cálculo do ganho de capital, expõe que, com base nas informações prestadas pela contribuinte relacionadas aos pagamentos devidos pela empresa, realizou a alocação mensal dos valores apurados a título de ganho de capital.

Em se tratando do custo total de aquisição, informou que considerou o importe de R\$ 538.118,00, que se refere ao o valor de integralização das quotas, conforme registrado no Contrato Social (17ª Alteração Contratual) vigente à época. Assim, o ganho de capital resultante foi de R\$ 4.625.063,91, que corresponde a 89,57% do valor de alienação.

A simulação relatada no presente relatório fiscal se enquadra na definição de fraude do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, pois se trata de impedir por ação dolosa a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, e, neste caso em tela, modificando suas características essenciais, evitando o pagamento do imposto.

Dessa forma, com base no artigo supra, combinado com o artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), entendeu estar caracterizada hipótese ensejadora de agravamento da multa do lançamento de ofício para o percentual 150%.

Restou demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a Ordem Tributária, definidos no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990, razão pela qual foi formalizado o Processo de Representação Fiscal para Fins Penais, protocolizado sob o nº 13971.722399/2014-51, em cumprimento ao que dispõe a Portaria da Secretaria da Receita Federal de nº 2.439 de 2010.

Cientificado do Auto de Infração - AI, o contribuinte apresentou impugnação, onde alega, em síntese, que: a) não alienou suas quotas, apenas executou partilha de bens em virtude do divórcio; b) que efetivamente ocorreu distribuição de lucros da sociedade, mesmo que esta tenha sido de forma desproporcional; c) não houve dolo, nem crime contra a ordem tributária; e d) que não é devido juros sobre multa.

Foi proferido o Acórdão 07-36.957 - 6ª Turma da DRJ/FNS (fls. 440/451) com a seguinte ementa e resultado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010,2011,2012,2013

GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO. PRIMAZIA DA REALIDADE.

No âmbito do Direito Tributário, a natureza das transações realizadas no mundo fático devem ser consideradas da forma como efetivamente ocorreram, sendo desprezível a forma como os negócios jurídicos foram tratados nos documentos da empresa.

A aparente distribuição de lucros, quando, na verdade, a operação oculta configurou alienação de quotas societárias, caracteriza a simulação, uma vez que no negócio jurídico entabulado foi consignada cláusula não verdadeira.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL. FALTA DE PREVISÃO CONTRATUAL.

A ausência de previsão no contrato social para a distribuição desproporcional de lucros desnatura a natureza da operação, devendo ser tratados de acordo com o real objetivo da operação.

MULTA QUALIFICADA. OCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Caracteriza fraude a conduta dolosa do sujeito passivo tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do imposto de renda. No caso, a fraude ficou configurada pelo fato de ter o sujeito passivo inserido deliberadamente cláusula de distribuição de lucros, quando a verdadeira transação ocorrida foi de alienação de direitos.

TRANSFERÊNCIA DE BENS NÃO CONTEMPLADOS NA PARTILHA. CONFIGURAÇÃO DE ALIENAÇÃO.

Não pode ser tratado como partilha a transferência de bens e direitos para ex-cônjuge não contemplada na decisão que confirmou a divisão dos bens, mas como alienação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do Acórdão em 10/4/15 (Aviso de Recebimento - AR de fl. 468), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 11/5/15, fls. 480/500 (no qual repisa argumentos apresentados na impugnação e questiona o acórdão recorrido), que contém, em síntese:

Explica que em 2005 foi proposta ação de divórcio consensual e descreve a partilha dos bens. Após a homologação do divórcio a contribuinte ficou com 49% da empresa Dipil. Após a partilha, segregou-se as sociedades, ficando a recorrente com as empresas Lavizoo e ACG e seu ex-marido com a totalidade da empresa Dipil. Assim, não houve simulação na alienação das quotas da sociedade, ou seja, os ex-cônjuges apenas acordaram em segregar o restante do patrimônio que participavam como sócios, mesmo que para tanto fosse necessário efetuar uma distribuição de forma desproporcional dos lucros.

Afirma que a distribuição de lucros ocorreu dentro da legalidade. Diz que a estipulação de cláusula determinadora de distribuição desproporcional de lucros a sócio é prática permitida pelo Código Civil, a teor do seu art. 1.007, apenas na hipótese de falta de aludida cláusula é que a participação do sócio deverá ocorrer na medida da respectiva quota. Entende ser legítima a distribuição desproporcional desde que todos os sócios recebam parcela do lucro.

Aduz que o art. 1.053 do Código Civil prescreve que diante de omissões, as sociedades de responsabilidade limitada regem-se pelas normas das sociedades simples, daí se conclui ser permitido a distribuição desproporcional de lucros.

Conclui que a distribuição desproporcional de lucros a sócio por sociedade empresária cujo contrato social não prevê autorização expressa poderia ofender à legislação societária no caso de haver oposição de algum quotista. Contudo, não implica em cominação na seara tributária.

Cita a Lei 9.249/95, art. 10, que estabeleceu a isenção da tributação do imposto de renda sobre os lucros pagos ou creditados a sócios.

Afirma que foi com base nesse fundamento que decisões do CARF afastaram suposta infração decorrente de distribuição desproporcional de lucros.

Entende que a isenção abrangeu toda a distribuição de lucros feita pela pessoa jurídica a partir de janeiro de 1996, ainda que desproporcionalmente à participação societária e sem previsão expressa no contrato social.

Diz que a exigência fiscal viola a CR/88, art. 150, I.

Argumenta que não houve fraude, pois não houve intenção do agente de lesar o fisco. Afirma que os registros das operações nos livros fiscais não evidenciam má-fé. Assim, a multa gravosa aplicada deve ser desconstituída.

Questiona a incidência de juros sobre a multa de ofício. Disserta sobre a matéria.

Requer o cancelamento da exigência fiscal e, não sendo esse o entendimento, a redução da multa gravosa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

MÉRITO

DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS

Quanto à distribuição de lucros da pessoa jurídica, o Código Civil, Lei 10.406/02, assim dispõe:

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Logo, está claro que a distribuição de lucros da empresa deve observar a proporção das quotas de cada sócio, **salvo disposição em contrário**.

Contudo, conforme destacado no relatório desse acórdão, o contrato social à época da distribuição dos lucros de forma desproporcional estatuída que a distribuição ocorreria proporcionalmente ao número de quotas de cada sócio. Logo, não há disposição em contrário para distribuição de lucros de forma desproporcional, como ocorreu.

Tal fato, caracteriza, a princípio, um pagamento sem causa. Entretanto, verificou-se que ocorreu um motivo oculto para justificar tal conduta: tais valores serviram de pagamento pela alienação das quotas da contribuinte ora autuada ao seu sócio e ex-cônjuge.

Os elementos fáticos apontados pela fiscalização, descritos no acórdão recorrido, demonstram que não há como concluir de forma diferente: a) o fato de um dos sócios ser beneficiado por expressiva quantia em dinheiro, sem motivo aparente; b) a alienação de uma sociedade pelo valor da parte do capital social integralizado, não sendo considerado o patrimônio líquido da empresa, que ultrapassava R\$ 5.000.000,00; c) a verificação que somente a distribuição de lucros em um exercício já seria suficiente para cobrir o valor das quotas da recorrente; d) a distribuição desproporcional do lucros ter ocorrido cinco dias antes da alienação das quotas; e) a distribuição dos lucros antes do encerramento do exercício e em valores muito superiores do habitualmente praticado; f) o valor da distribuição de lucros representou quase a totalidade do patrimônio líquido da sociedade e a transferência das quotas se deu por R\$ 538.118,00; g) a distribuição de lucros se deu em inúmeras parcelas; h) parte do pagamento de lucros foi efetivado pela transferência de propriedade de bem imóvel; i) a falta da disponibilidade financeira para concretizar a liquidação da dívida com a sócia, mas mesmo

assim foi decidido pela distribuição dos resultados; j) o fato de em 2010 o faturamento da empresa ter sido de R\$ 29,7 milhões e a alienação por R\$ 538.118,00.

Portanto, correto o entendimento da fiscalização de que o valor de R\$ 5.163,181,91 foi pago à recorrente não como distribuição (desproporcional) de lucros, mas como pagamento pela alienação das quotas sociais que possuía na Indústria Química Dipil Ltda.

Não há como ser acatado o argumento de que a Lei 9.249/95, art. 10, estabeleceu a isenção da tributação do imposto de renda sobre os lucros pagos ou creditados a sócios, ainda que desproporcionalmente à participação societária e sem previsão expressa no contrato social.

Mesmo que prevalecesse tal entendimento, ele não se aplica ao presente caso, pois, conforme restou demonstrado, os valores recebidos como se fossem distribuição de lucros, na verdade, se referem a venda de quotas de participação societária.

MULTA QUALIFICADA

Diante dos fatos acima apontados, evidencia-se que ocorreu simulação, com a finalidade de ocultar a alienação das quotas da sociedade, objetivando-se ocultar a ocorrência de fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido.

O conceito de simulação está no Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Sobre a multa de ofício, a Lei 9.430/96, determina:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73

da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [...]

A Lei 4.502/64, dispõe que:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Sendo assim, caracterizada a fraude, correta a aplicada da multa de ofício qualificada.

JUROS SOBRE A MULTA DO OFÍCIO

Ao contrário do que entende o recorrente, incide juros de mora sobre a multa de ofício.

O CTN, no art. 161, dispõe que:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A Lei 9.430/96, art. 61, determina:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício, portanto, não efetuado o pagamento no prazo legal, incide juros de mora sobre o principal e a multa de ofício.

No mesmo sentido, manifestou-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no processo 10980.723322/2015-82, Acórdão 9202-004.250, de 23/6/16, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído,

incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

CONCLUSÃO

Sendo assim, correto o procedimento fiscal que apurou o IRPF ora lançado.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier